

0-795935

На правах рукописи



СТЕБЛЕЦОВА Ольга Валерьевна

**МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ
В УПРАВЛЕНИИ УСТОЙЧИВЫМ РАЗВИТИЕМ
АГРАРНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность 08.00.12 – "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2012

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО "Орловский государственный аграрный университет"

Научный руководитель – доктор экономических наук, доцент
Дятлова Ангелина Федоровна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Клычова Гузалия Салиховна
(заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГОУ ВПО "Казанский государственный аграрный университет")

кандидат экономических наук, доцент
Сунгатуллина Рашида Нурулловна
(доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита ФГБОУ ВПО "Вятская государственная сельскохозяйственная академия")

Ведущая организация – ФГОУ ВПО "Российский государственный аграрный заочный университет"

Защита состоится 28 апреля 2012 года в 15⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет", корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak2.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>.

Автореферат разослан 27 марта 2012 года.

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент



Л.Я.Яковлева

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000790901

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Аграрный сектор экономики в большей степени, чем другие, оказался подверженным кризису 2008 года. Мировые продовольственные проблемы, проанализированные Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), связанные: с сокращением переходящих запасов основных продуктов к началу кризиса, неблагоприятными погодными условиями, ограниченностью пригодных для сельскохозяйственного освоения новых земель, медленным ростом продуктивности мясного и молочного животноводства и т.д., характерны в полной мере и для российского аграрного сектора экономики. В этой связи основным приоритетным направлением преодоления кризиса следует выделить обеспечение устойчивого развития экономики государства и его экономических субъектов. Концепция устойчивого развития, начиная с 70-х годов прошлого столетия, рассматривается учеными всего мира в разных оттенках: как сохранение окружающей среды, как потребности человека, как перечень приоритетных направлений экономического и природоохранного развития. Значимость этой концепции для аграрных организаций доказана и активно обсуждается в научных и практических кругах. Реализация стратегии развития организации аграрного сектора экономики не может быть осуществлена, если в ней не заложен стержень – устойчивое развитие.

Для управления устойчивым развитием аграрных организаций необходима такая информация, которая позволит проводить оценку существующего положения организации, и на ее основе определить эффективность будущих параметров развития во взаимодействии с окружающей средой. Традиционные информационные системы, формируемые аграрными организациями в рамках бухгалтерского финансового и управленческого учетов, отчетности, не отвечают требованиям аналитичности и достоверности данных для реализации текущих и стратегических задач одновременно. Интеграция определенных видов информации рассматривается в отечественной практике, однако, контроль показателей в интегрированных системах, практически не осуществляется в виду отсутствия методического инструментария, необходимых стандартов, положений о формировании отчетности в области устойчивого развития организаций.

В этой связи тема исследования является актуальной.

Степень изученности проблемы. Наука накопила большой опыт в изучении проблем, связанных с учетом в аграрном секторе экономике. Отдельные проблемы развития учета рассматривали в своих работах Р.А. Алборов, М.М. Ахмадеева, Н.Г. Белов, Н.А. Бычков, С.М. Бычкова, А.Ф. Дятлова, С.К. Егорова, Е.А. Еленевская, Г.С. Клычова, В.Я. Кожинов, Г.М. Лисович, М.Ф. Овсейчук, М.З. Пизенгольц, Г.А. Скачко, Л.И. Хоружий, В.Г. Ширококов и многие другие. Отраслевая направленность научных исследований развивается на основе изучения общих проблем теории учета, отчетности и ее анализа, вклад в решение которых внесли: А.С. Бакаев, В.Г. Гетьман, Д.А. Ендовицкий, О.В. Ефимова, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, М.И. Кутер, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман и другие российские ученые. Развитие управленче-

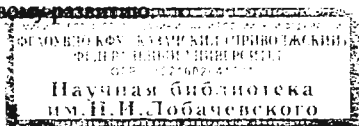
ского и производственного учета, их стратегическая направленность, изложены в работах зарубежных авторов К. Друри, К. Уорда, Т. Скоуна, Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, Б. Нидлза, Г. Мюллера, Р. Энтони, а также российских ученых И.В. Аверчева, М.А. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, В.И. Петровой, А.Ю. Петрова, Л.В. Поповой, Т.П. Карповой и других авторов.

Теоретическую основу работы составили также труды ученых в области контроля и систем внутреннего контроля: М.А. Азарской, И.Н. Богатой, С.М. Бычковой, Ю.А. Данилевского, В.Б. Ивашкевича, А.Н. Кизилова, Н.Т. Лабынцева, О.А. Мироновой, В.И. Подольского, В.В. Пугачева, Н.К. Рожковой, Т.М. Садыковой, Э.А. Сиротенко, А.А. Ситнова, Б.Н. Соколова, Я.В. Сотниковой, А.Е. Суглобова, В.П. Суйца, Н.Н. Хахоновой и других.

Несмотря на имеющуюся научную разработанность теории и методики бухгалтерского, управленческого учета и контроля ряд методологических аспектов учета и отчетности аграрных организаций остались малоизученными. Не имеют достаточного методического обеспечения вопросы формирования отчетности в области устойчивого развития организаций, что обусловило выбор темы диссертационного исследования и постановку его целей и задач.

Цели и задачи исследования. Целью исследования является решение важной научной проблемы, заключающейся в разработке методического обеспечения управленческого учета и контроля в управлении устойчивым развитием аграрных организаций. Для достижения сформулированной цели определен круг задач исследования:

- обосновать сущность устойчивого развития организации аграрного сектора экономики с позиции классических концепций и практических подходов;
- выделить приоритетные направления развития и определить факторы, влияющие на устойчивость исследуемых аграрных организаций;
- обосновать концептуальные решения об интеграции процессно-ориентированного управленческого учета и риск-ориентированного контроля для информационного обеспечения устойчивого развития аграрных организаций;
- выделить организационные и методические особенности управленческого (производственного) учета;
- раскрыть возможности элементов бюджетирования для более эффективной организации производственного учета аграрных организаций;
- обосновать преимущества внутреннего сквозного контроля с использованием элементов маркетингового анализа в перерабатывающих производствах аграрного сектора экономики;
- обосновать особенности формирования отчетности по устойчивому развитию аграрных организаций с использованием разных моделей коммерческого расчета, влияющих на содержание экономических, экологических и социальных показателей;
- разработать методику оценки деятельности аграрных организаций на основе показателей отчетности по устойчивому развитию.



Область исследования. Исследования выполнены в области экономических наук в рамках обозначенной в паспорте специальностей ВАК специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" в части пунктов: 1.5. "Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных", 1.8. Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности; 3.2. "Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии".

Объектом диссертационного исследования явились теоретические и методические вопросы устойчивого развития аграрных организаций на основе информации управленческого учета, внутреннего контроля и отчетности.

Предметом исследования является методический инструментарий формирования отчетности аграрных организаций, действующие системы производственного учета и внутреннего контроля.

Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные положения, представленные в трудах современных отечественных и зарубежных ученых по проблемам экономического развития аграрных организаций, разработки систем показателей устойчивого развития, формирования отчетности; программные, методические и нормативные отраслевые документы по учету и отчетности. Методологическую базу исследования образуют общенаучные методы познания: монографический, графический, анализ и синтез, диалектический, абстрактно-логический, системный анализ процессов общественного развития, а также методы структурно-функционального и экономического анализа – аналогии, группировки, сравнения, обобщения.

Информационной базой исследования являются материалы периодической печати, данные официальной статистической отчетности исследуемых аграрных организаций Орловской области, а также данные Орловского областного комитета государственной статистики и департамента аграрной политики, отчетности отдельных аграрных организаций области.

Научная новизна исследования заключается в обосновании важной научной проблемы методического обеспечения устойчивого развития аграрных организаций, в разработке методического инструментария и практических рекомендаций по интеграции управленческого (производственного) учета и внутреннего контроля для принятия решений в области устойчивого развития.

В работе получены и выносятся на защиту следующие основные научные результаты:

- обоснована сущность устойчивого развития аграрного сектора экономики; выделены приоритетные направления развития и определены факторы, влияющие на устойчивость развития аграрных организаций;

- обоснован концептуальный подход по интеграции процессно-ориентированного управленческого учета и риск-ориентированного контроля для информационного обеспечения устойчивого развития аграрных организаций;

- выделены организационные и методические особенности управленческого (производственного) учета аграрных организаций;
- обоснованы преимущества внутреннего сквозного контроля с использованием элементов маркетингового анализа в перерабатывающих производствах аграрного сектора экономики;
- обоснованы особенности формирования отчетности по устойчивому развитию аграрных организаций с использованием разных моделей коммерческого расчета, влияющих на содержание экономических, экологических и социальных показателей;
- разработана методика анализа и оценки деятельности аграрных организаций на основе показателей отчетности по устойчивому развитию.

Теоретическая и практическая значимость работы заключается в развитии положений экономической науки в части формирования методического обеспечения учета и контроля в управлении устойчивым развитием аграрных организаций. Представленные теоретические выводы и предложения могут послужить базой для дальнейших прикладных разработок по учету, отчетности и контролю, используемых в управлении устойчивым развитием аграрных организаций.

Рассмотренный в диссертации методический инструментарий учета и контроля использован при разработке учебно-методических комплексов и чтении лекций по бухгалтерскому учету ФГБОУ ВПО "Орловский государственный аграрный университет". Отдельные методические рекомендации внедрены в практику учетно-аналитической работы ОАО АПК "Орловская Нива", ОАО "Агрофирма Мценская".

Самостоятельное практическое значение имеют:

- концепция интегрированного управленческого учета и контроля;
- методические рекомендации по организации внутреннего контроля;
- методика оценки деятельности аграрных организаций в области устойчивого развития.

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертационного исследования докладывались, обсуждались и получили положительную оценку на научно-практических конференциях: "Модели хозяйственного развития АПК: проблемы, поиски, решения" (Орел, 2002), "Современное состояние и основные тенденции развития хозяйствующих субъектов аграрной сферы экономики России" (Орел, 2003), "Проблемы экономической динамики и роста в АПК: региональный аспект" (Орел, 2004), "Стабилизация экономического развития Российской Федерации" (Пенза, 2005), "Экономический рост и тенденции развития АПК: теория и практика" (Орел, 2005), "Развитие инновационных процессов в АПК" (Орел, 2006), "Развитие АПК: проблемы реализации национальных проектов" (Орел, 2007), "Совершенствование системы взаимодействия процессов формирования учетно-аналитических и налоговых показателей деятельности предприятий АПК в условиях формирования глобальной высокоинтегрированной экономической системы" (Орел, 2007), "Современное развитие экономических и правовых отношений. Образование и об-

разовательная деятельность" (Дмитровград, 2007, 2009), "Статистические исследования социально-экономических систем в условиях развития мирохозяйственных связей" (Орел, 2007, 2008, 2009, 2010), "Приоритетное развитие АПК – как фактор продовольственной безопасности России", (Орел, 2008), "Современное развитие экономических и правовых отношений. Образование и образовательная деятельность" (Ульяновск, 2008), "Актуальные проблемы развития внешнеэкономических связей в условиях глобализации" (Орел, 2008, 2009, 2010), "Проблемы и перспективы развития сельского хозяйства России" (Саратов, 2008), "Обеспечение устойчивого развития АПК в условиях глобального экономического кризиса" (Орел, 2009), "Аграрная наука, творчество, рост" (Ставрополь, 2011), "Социально-экономические проблемы эффективного развития отраслей АПК" (Орел, 2011).

Основные положения диссертации отражены в 32 печатных работах общим объемом 20,66 печ. листов, в том числе 6 статей в изданиях, рекомендованных ВАК 3,89 печ. л.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографии, иллюстрирована таблицами, рисунками и приложениями, имеет следующее содержание:

Введение

1. Категория "устойчивое развитие", ее обоснование и трансформация применительно к организациям аграрного сектора экономики

1.1. Сущность устойчивого развития организаций аграрного сектора экономики

1.2. Приоритетные направления и факторы, влияющие на устойчивое развитие аграрных организаций

1.3. Концепция интегрированного управленческого учета и контроля в системе управления аграрными организациями – как фактор устойчивого развития

2. Развитие методического инструментария управленческого учета и контроля в аграрных организациях

2.1. Организационные и методические особенности управленческого (производственного) учета в аграрных организациях

2.2. Бюджетирование как инструмент управленческого (производственного) учета и его связь с контролем в аграрных организациях

2.3. Развитие внутреннего контроля с использованием элементов маркетингового анализа в перерабатывающих производствах аграрных организаций

3. Формирование и анализ отчетности по устойчивому развитию аграрных организаций

3.1. Формирование отчетности по устойчивому развитию в аграрных организациях

3.2. Оценка деятельности аграрных организаций в области устойчивого развития

Заключение

Литература

Список приложений

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Обоснована сущность устойчивого развития аграрного сектора экономики; выделены приоритетные направления развития и определены факторы, влияющие на устойчивость развития аграрных организаций.

Концепция устойчивого развития в аграрном секторе экономики направлена на решение продовольственной проблемы и развитие аграрных организаций в адекватном соответствии с окружающей средой. Понятие "устойчивость" в работе рассмотрено как текущее состояние, а также как способность предприятия поддерживать все изменения стратегии, направляемые ее целями развития и внешней средой.

Исследование положений известных классических экономических теорий Дж. С. Милля, Й. Шумпетера, А. Маршалла, А. Смита и других, в которых затрагиваются вопросы экономического развития, распределения объема ресурсов между различными сферами экономической деятельности, ключевые факторы производства: издержки и доходы, – позволило обосновать современные условия деятельности аграрных организаций и направления их устойчивого развития.

Исследуемые аграрные организации Орловской области имеют объективные конкурентные преимущества, поскольку находятся в центре Европейской части России, и в то же время их деятельность подвержена влиянию ряда негативных факторов, сдерживающих устойчивое развитие. Созданная база в аграрном секторе экономики Орловской области позволяет реализовать меры, продиктованные федеральным законом РФ от 29.12.2006 года "О развитии сельского хозяйства" и Государственной программой "Развитие сельского хозяйства и регулирование рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008-2012 годы" от 14.07.2007 г. Среди мер государственной аграрной политики следует выделить:

- повышение конкурентоспособности российской сельскохозяйственной продукции и российских сельскохозяйственных товаропроизводителей, обеспечение качества российских продовольственных товаров;
- обеспечение устойчивого развития сельских территорий, занятости сельского населения, повышения уровня его жизни, в том числе оплаты труда работников, занятых в сельском хозяйстве;
- сохранение и воспроизводство используемых для нужд сельскохозяйственного производства природных ресурсов;
- формирование эффективно функционирующего рынка сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, обеспечивающего повышение доходности сельскохозяйственных товаропроизводителей и развитие инфраструктуры этого рынка;
- создание благоприятного инвестиционного климата и повышение объема инвестиций в сфере сельского хозяйства;
- наблюдение за индексом цен на сельскохозяйственную продукцию, сырье и индексом цен (тарифов) на промышленную продукцию (услуги), используемую сельскохозяйственными товаропроизводителями, и поддержание паритета индексов таких цен (тарифов).

Для достижения перечисленных мер подписан ряд соглашений и разработаны программы для реализации в области. Аграрные организации Орловской области представлены разными по объему, формам собственности и организационно-правовой форме деятельности организациями, комплексами, холдингами (табл. 1).

Таблица 1. Организационно-правовые формы аграрных организаций Орловской области

Организационно-правовая форма	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Открытые акционерные общества	61	54	43	36	30	24	19
Закрытые акционерные общества	34	35	36	34	31	28	27
Общества с ограниченной ответственностью	60	82	108	118	119	124	122
Сельскохозяйственные производственные кооперативы	72	57	47	35	31	30	28
Коллективные предприятия	4	4	4	3	2	1	1
Государственные унитарные предприятия	13	11	6	5	5	4	5
из них федеральные	7	5	1	1	2	1	2
Прочие организации	24	23	21	19	14	14	12
Всего	268	266	265	250	232	225	214

Составлено автором по данным сводных годовых отчетов Департамента сельского хозяйства по Орловской области

Снижение количества крупных предприятий в области связано с продолжающейся их реорганизацией – созданием крупных агрохолдингов (табл. 2).

Таблица 2. Классификация аграрных организаций Орловской области

Типы аграрных организаций	Характеристика типа	Значимые организации
<i>Первый тип</i> – агрофирмы с замкнутым циклом производства в главной отрасли	Организации первого типа осуществляют в рамках цикла все виды работ: от производства сельхозпродукции до ее реализации конечным потребителям.	ОАО АПК "Орловская Нива", ОАО "Агрофирма Мценская" (с производственным комплексом "Мясо"), ЗАО "Агро-Велес", ОАО "Ливенское мясо" (с мясокомбинатом), ООО "Орловский лидер", ОАО "Орловские Черномы", ЗАО АПК "Юность" (с хлебной базой) и другие.
<i>Второй тип</i> – агрофирмы, не имеющие полностью замкнутого цикла производства в главных отраслях	Отличительной особенностью организаций второго типа является наличие наряду со значительным потенциалом сельскохозяйственного производства имеют в своем составе одно-два перерабатывающих подразделения небольшой мощности.	ЗАО "Агрофирма Болховская", ОАО "Пшеница Сосковская", ООО "Маслово".
<i>Третий тип</i> – агрофирмы с простой организацией производства	В составе организаций третьего типа нет перерабатывающих производств	ООО "Луганское", ООО "Российские агротехнологии", ОАО "Агрофирма Сосновка"

Составлено автором на основе статистических данных по Орловской области за 2010 год

На основе анализа состояния аграрного сектора в работе выделены важнейшие факторы и определен характер их влияния на устойчивое развитие организаций:

1 – организационно-экономический фактор, обусловленный структурой и направлениями деятельности аграрных организаций, состоянием их материально-технической базы и объемами производства;

2 – технологическое и техническое перевооружение аграрных организаций отрасли для создания эффективной системы инновационного развития с участием аграрной науки и образования;

3 – состояние земельных ресурсов – значимый фактор, поскольку имеющаяся тенденция к сокращению площадей посевов сельскохозяйственных культур негативно влияет на эффективность развития отрасли;

4 – уровень инновационности, обусловленный модернизацией инженерно-технологической инфраструктуры аграрной отрасли, развитие новых технологий.

В работе приведена детальная характеристика выделенных автором основных факторов, влияющих на устойчивое развитие аграрных организаций.

2. В диссертации обоснован концептуальный подход по интеграции процессно-ориентированного управленческого учета и риск-ориентированного контроля для информационного обеспечения устойчивого развития аграрных организаций.

Управленческий учет и контроль являются наиболее значимыми функциями, обеспечивающими систему управления аграрных организаций информацией, необходимой для принятия решений в области устойчивого развития. Управленческий учет как информационная система состоит из взаимосвязанных подсистем бухгалтерского финансового, производственного, налогового учета и отчетности, составляемой для разных пользователей. Аналитические данные бухгалтерского учета, дополненные данными о процессах производства, составляют информационную основу, достоверность которой должна быть подтверждена методами контроля. Широко освещаемые в экономической литературе формы и методы контроля, используемые в практике организаций разных отраслей, в том числе и аграрных организаций, могут служить инструментарием для систематизации достоверной информации по ее значимости использования в системе управления. Такой подход означает, что управленческий учет и контроль взаимосвязаны единством поставленной цели и системой задач (стратегических и тактических) устойчивого развития организаций. Система показателей отчетности в области устойчивого развития организаций, признанная международным сообществом, нацеливает на интеграцию информационного обеспечения управления, инструментами формирования которого мы выделили управленческий учет и контроль.

Анализ подходов, встречающихся среди зарубежных и отечественных авторов в отношении интеграции учетных систем с системами анализа, контроля, контроллинга и др., принят за основу в рекомендациях автора по построению системы управленческого (производственного) учета аграрных организаций на единых методологических позициях, свойственных системе учета и системе внутреннего контроля. Единой основой выступают бизнес-процессы, информация по которым может формироваться и контролироваться при помощи выбранной системы ограничений:

- ограничения хозяйственных операций, формирующих информацию об объекте учета и контроля;
- ограничения временного периода для сопоставимости данных учета и контроля;
- ограничения в основных элементах для построения бизнес-процессов.

Понимая под бизнес-процессом определенную последовательность действий: операций учета и операций контроля в отношении определенного вида деятельности аграрной организации, полагаем, что выбор перечисленных ограничений позволит осуществить интеграцию учетно-контрольной информации в едином ключе.

Многопрофильность видов деятельности аграрных организаций, широкий ассортимент конечной продукции, возможность переработки одного вида продукции в другой для продажи конечным потребителям – являются теми факторами, на основе которых бизнес-процессы можно выделять с достаточной степенью ограничения. Степень ограничения определяется задачами и эффективностью контроля, на основе которого можно судить о достижении требуемого уровня показателей каждого из бизнес-процессов. Поскольку бизнес-процессы свойственны не только производственной, но и управленческой деятельности, а учет и контроль обеспечивают информацией всю систему управления, то в системе формирования учетной информации могут быть выделены бизнес-процессы по тем же признакам: бизнес-процесс учета закупки семенного материала; бизнес-процесс учета затрат производства (выращивания) пшеницы и т.д.; аналогично в системе контроля аграрной организации могут быть выстроены бизнес-процессы контроля. Поэтому для интегрированной системы учета и контроля аграрной организации важно определить широту и глубину системы бизнес-процессов, подчиняя их главному принципу – соответствия друг другу и подчинения единым задачам управления (рис. 1).

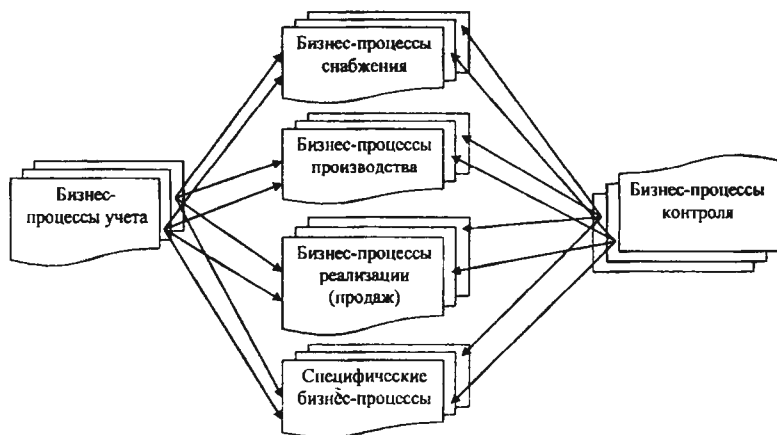


Рис. 1. Схема построения интегрированной системы учета и контроля на основе выделения единых бизнес-процессов

Такой подход, по нашему мнению, может быть использован для систематизации информации в рамках выделенных бизнес-процессов применительно к объектам, для которых построен бизнес-процесс. Общая схема построения функционирования управления бизнес-процессами должна учитывать то содержание, которое включено в понятие бизнес-процесс и условия, необходимые для его функционирования. Создание системы внутреннего контроля аграрной организации должно быть направлено на формирование норм, процедур, приемов и организационных структур, разработанных для обеспечения разумной гарантии того, что бизнес-цели будут достигнуты, а нежелательные события – предотвращены или обнаружены и исправлены.

Внедрение системы внутреннего контроля осуществляется поэтапно. В аграрных организациях этапы внутреннего контроля могут включать: идентификацию критических процессов, формализацию процессов, идентификацию рисков в процессах, оценку рисков, разработку контрольных процедур и тестирование контрольных процедур. Такой подход позволяет создать риск-ориентированную систему внутреннего контроля, отвечающую стратегии управления операционными рисками. "Наложение" бизнес-процессов контроля на бизнес-процессы учета дает возможность упрощать процедуры контроля и делать их более эффективными. Проблемой остается лишь большое количество контролируемых хозяйственных операций, отражаемых на счетах бухгалтерского учета.

В настоящее время существует достаточное количество программных продуктов, обеспечивающих решение этой задачи в части внедрения контрольных процедур в функционал информационных систем. Анализ функциональной модели бизнес-процессов организации как источника для идентификации рисков представляет собой процесс выявления потенциально проблемных зон в деятельности организации, влияние которых грозит негативными последствиями (рисками). Для аграрной организации важно использование процессного подхода, который позволяет подвергнуть каждую операцию и функцию тщательному всестороннему анализу на предмет предрасположенности, подверженности и концентрации рискообразующих факторов. Для иллюстрации подхода автором сформирована структура бизнес-процесса "Контроль материальных ценностей", включающая уровневое описание бизнес-процесса.

Контроль риска включает два основных направления: контроль бизнес-процессов и контроль действий по снижению риска. В работе рассмотрены структура контроля риска, включающая четыре этапа: 1 – оценка эффективности управления рисками; 2 – корректирующие мероприятия; 3 – формирование отчетности; 4 – мониторинг.

Контроль действий по снижению рисков основан на методике, включающей три последовательно выполняемых этапа:

– *первый этап* – оценка эффективности управления рисками, предполагающая: определение ключевых показателей, распределение ответственности за выделенные показатели, создание отчетности по ключевым показателям дея-

тельности аграрной организации. Завершающей процедурой этапа является определение экономического эффекта от управления рисками, который измеряется разностью между прогнозируемой величиной снижения степени воздействия идентифицированных рисков и затратами, связанными с фактическими потерями от проявления идентифицированных и не идентифицированных рисков и фактическими расходами на их обработку;

– *второй этап* – корректирующие мероприятия, оперативные решения по отклонениям. На данном этапе принимается решение о целесообразности реализации программы действий по снижению риска. Решение принимается исходя из условий программы, в которой описаны предпринимаемые мероприятия, ресурсы и критерии эффективности программы;

– *третий этап* – формирование отчетности. Система внутреннего контроля, ориентированного на риск, базируется на должной информационной политике, которая предполагает своевременность, надежность и доступность информации по направлениям деятельности аграрной организации. Прежде всего, это внутренняя отчетность по управлению рисками, которая должна соответствовать потребностям различных пользователей деловой информации по управлению рисками.

Автором рекомендовано представление подробной отчетности о рисках аграрной организации на разные уровни управления в оперативном порядке, содержащую информацию, структурированную в следующие разделы: 1 – общая стратегия аграрной организации; 2 – цели и задачи управления рисками; 3 – принципы управления рисками; 4 – риски аграрной организации; 5 – способы воздействия на риск и пороговые значения параметров, используемых при выборе способа воздействия; 6 – убытки аграрной организации; 7 – методы управления рисками; 8 – антикризисная программа аграрной организации; 9 – финансовые возможности аграрной организации, экономическая целесообразность использования методов управления рисками, оценка эффективности управления рисками; 10 – основные моменты, требующие особого внимания, и действующие или предлагаемые способы управления; 11 – выполнение рекомендаций высшего руководства по управлению рисками;

– *четвертый этап* контроля рисков – мониторинг, который обеспечивает обратную связь в данном процессе.

3. В работе выделены организационные и методические особенности управленческого (производственного) учета аграрных организаций.

Информация для принятия управленческих решений, формируемая в системе управленческого учета, должна отвечать двум техническим характеристикам: степени формализованности и структурированности, а также качественным характеристикам: понятности, уместности, существенности, надежности, правдивому представлению, нейтральности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, полноте, сопоставимости и своевременности.

Автором изучены подходы для выбора информации производственного учета при принятии и реализации управленческих решений. Сделан вывод,

что практика выделения центров ответственности в аграрных организациях (агрохолдинга) зарекомендовала себя состоятельной для управления текущей деятельности и может быть использована для обеспечения управленческих решений в области устойчивого развития. С этой целью рассмотрена организационно-управленческая уровневая структура агрохолдингов, на основании которой определена система центров ответственности. Информация о процессе производства применительно к структурным подразделениям и центрам ответственности может быть сформирована с использованием элементов бюджетирования, что особенно удобно для выделения затрат в рамках каждой отдельной статьи себестоимости. Что касается элементов производственных затрат, участвующих в создании стоимости продукции аграрного производства, то управление ими эффективнее осуществляется с использованием норм и нормативов ввиду специфики аграрного производства. С этой целью в диссертации выделены основные принципы производственного учета, ориентированного на выполнение производственной программы по сегментам аграрной деятельности:

1 принцип – определение выходных результатов и ресурсов, требующихся для получения этих результатов. Принцип отвечает содержанию биологических активов и продукции, полученной в результате их использования (биотрансформация);

2 принцип – определение значимости или важности работ для достижения выходного результата. Принцип позволяет повысить информативность видов деятельности и бизнес-процессов в целом.

3 принцип – объективность выделения позиций для составления характеристики вида деятельности. Если биотрансформация биологического актива включает четыре традиционных процесса: процесс роста, дегенерацию, воспроизводство, производство, то каждый из этих процессов характеризуется определенными результатами, которые требуется учитывать при их оценке и выборе измерителей. Так процесс роста биологического актива может быть связан с увеличением количества или улучшением качества самого актива; процесс дегенерации влечет за собой уменьшение количества или ухудшение качества биологического актива; процесс воспроизводства дает новые биологические активы; и, наконец, в результате процесса производства мы имеем сельскохозяйственную продукцию.

4 принцип – определение переменных затрат. Принцип необходим для выделения ресурсов, которые напрямую потребляются производственным процессом.

5 принцип – релевантности, позволяющий определить: какие затраты и виды деятельности аграрной организации следует отслеживать, а какие – нет.

6 принцип – определение границ по каждому бизнес-процессу. Этот принцип реализуется при анализе и контроле бизнес-процессов и позволяет выявлять не только границы, но и потребителей и поставщиков по каждому бизнес-процессу.

В работе отмечено, что все принципы производственного учета должны быть отражены в учетной политике аграрной организации.

Интеграция производственного учета с управленческим контролем обоснована в работе с позиции их взаимосвязи. Дана характеристика контроля с обратной связью, подразумевающего сравнение бюджетных и фактических результатов и контроля с прямой связью. Для более глубокого понимания взаимосвязи приведен алгоритм контроля с прямой и обратной связью в системе бюджетирования организации.

4. В диссертации обоснованы преимущества внутреннего сквозного контроля с использованием элементов маркетингового анализа в перерабатывающих производствах аграрного сектора экономики.

Анализ существующих подходов к развитию систем внутреннего контроля, отвечающих требованиям менеджмента качества, эффективного управления рисками, – позволило обосновать в работе преимущества внутренней сквозного контроля с использованием элементов маркетингового анализа. Методические рекомендации по организации и проведению такого контроля рассмотрены в работе применительно к ОАО "Агрофирмы Мценская".

Организация контроля должна учитывать основные группы технологий производства. В свою очередь, технологическая специфика может быть использована для выделения стратегических ориентиров развития производственного учета, информация которого станет более востребованной (табл. 3).

Таблица 3. Сбытовые стратегии ОАО "Агрофирма Мценская"

Сбытовые стратегии по отношению к конкурентным рынкам сбыта продукции	Сбытовые стратегии по отношению к продукту
1. Глубокое внедрение на рынок: – стратегия сегментации	1. Стратегия ассортимента и номенклатуры: – стратегия широкого ассортимента и номенклатуры
2. Доля фирмы на рынке: – "стратегия лазерного луча" – стратегия по матрице "Бостонской консультативной группе"	2. Ценовые стратегии: – стратегия с ориентацией на потребительскую стоимость
3. Стратегии крупной фирмы: – стратегия "Могучий слон"	3. Стратегия продаж: – сбытовая стратегия фирмы – стратегия товаропродвижения
4. Стратегия "роста фирмы": – стратегия интенсивного роста	4. Стратегия по этапам жизненного цикла – стратегия широкого проникновения

Характеристика наиболее известных стратегий (ценовой, товарной, стратегии сбыта, стратегии крупной фирмы, интенсивного роста) рассмотрены применительно к одному из исследуемых агрохолдингов Орловской области, что позволило выявить влияние стратегий на устойчивость роста. По мнению автора, это усиливает сделанные рекомендации по организации внутреннего сквозного контроля в аграрных организациях.

5. Обоснованы особенности формирования отчетности по устойчивому развитию аграрных организаций с использованием разных моделей ком-

мерческого расчета, влияющих на содержание экономических, экологических и социальных показателей.

Для того чтобы обеспечить сбалансированное и обоснованное отражение результатов деятельности аграрной организации, необходимо определить какое содержание должен охватывать отчет. Основные аспекты формирования показателей Системы отчетности GRI в области устойчивого развития были приведены нами в первой главе диссертации. Принципы для определения содержания отчета, на наш взгляд, должны включать: существенность информации; охват заинтересованных сторон; контекст устойчивого развития; полнота информации.

Зарубежная практика применения указанных принципов подтверждает, что информация, включенная в отчет, должна охватывать системы показателей, которые отражают существенные воздействия организации на экономику, окружающую среду и общество, а также могут существенно повлиять на оценки и решения заинтересованных сторон. Специфичной для аграрных организаций является работа с биологическими активами, которые имеют комплексную характеристику: являются материальной базой для производства (например, земельные угодья), средством производства (например, скот и птица, выращенные на убой), продукцией, произведенной в результате биотрансформации, т.е. использование биологических активов (например, яйца куриные, молоко крупного рогатого скота и т.д.). Поэтому контекст устойчивого развития должен охватывать все результаты деятельности аграрной организации.

Для целей определения границ отчета в области устойчивого развития должен применяться контроль финансовой, учетной, ценовой, операционной политики организации так, чтобы можно было определить преимущества от применения контроля. Отчет в области устойчивого развития аграрной организации должен охватывать все ее организационные (структурные) единицы. Если информация о единице не признана существенной, то в ходе подготовки отчета аграрная организация может отказаться от сбора определенных данных относительно конкретной единицы.

Большое значение для определения границ отчета имеет применяемые в аграрных организациях экономические модели определения результатов. В экономической литературе такие модели несколько десятилетий назад получили название – хозрасчетные (коммерческого расчета). Действие хозрасчета обусловлено действием закона стоимости. Эффективность общественного производства обусловлена как объективными, так и субъективными факторами. В работе выделены уровни внутрихозяйственных экономических отношений в зависимости от особенностей организационно-производственной структуры агрохолдинга, дана характеристика отношений между субъектами холдинга.

Рассмотренные автором модели экономических отношений (две модели внутрихозяйственного расчета и одна модель предпринимательского расчета) требуют применения основополагающих хозрасчетных принципов. Характери-

стика принципов приведена для всех моделей, на их основе уточнен механизм распределительных отношений между участниками интегрированной производственной цепочки.

Для отражения информации об устойчивом развитии аграрных организаций в отчетности предложена модель баланса, в актив которой включены экологические затраты, в пассив – природный капитал и природные обязательства. Даны методические рекомендации по диагностике устойчивости аграрных организаций, включающие анализ трех групп показателей: экономической устойчивости, экологической устойчивости и социальной устойчивости.

Автором сделан вывод, чтобы в аграрной организации были созданы условия для формирования информации стратегической направленности и составления отчетности в области устойчивого развития, в текущем учете необходимо решение ряда задач, которые позволят развить систему интегрированного учета для получения стратегической информации:

- разработка стандартов и методических указаний, обеспечивающих методологическое разграничение видов учета с одновременной возможностью сопоставления информации об объектах в разных системах;
- сближение бухгалтерского и налогового учета и разработка стандартов о налоговых расчетах, составляемых на основе аналитических данных бухгалтерского учета;
- подготовка стандартов и методических рекомендаций по учету в отраслях аграрной сферы экономики с целью реформирования учета в соответствии с принципами международных стандартов;
- создание резервной системы на основе отраслевых стандартов, обеспечивающих эффективность управления рисками, и разработка таких стандартов;
- сокращение объема отчетно-информационных потоков за счет интеграции информации об объектах учета;
- определение объема и ограничений для формирования стандартной, сокращенной и "продвинутой" отчетности в зависимости от потребностей пользователей;
- разработка регламентов и рекомендаций по составлению консолидированной отчетности в интегрированных аграрных организациях;
- разработка регламентов и рекомендаций по составлению отчетности в области устойчивого развития аграрных организаций.

Представленные направления развития отчетной информации, безусловно, должны учитывать наработанный опыт в отечественной бухгалтерской практике по формированию разного рода отчетности. Зарубежные модели управленческого учета могут рассматриваться в рамках их традиционных концепций для совершенствования отчетности российских аграрных организаций в отдельных направлениях.

6. Разработана методика анализа и оценки деятельности аграрных организаций на основе показателей отчетности по устойчивому развитию.

Возможности применения концепции устойчивого развития на примере деятельности исследуемых аграрных организаций позволили разработать ме-

тодические рекомендации по проведению анализа и оценки достижения ими состояния устойчивого развития. Выделены важнейшие критерии развития на уровне области, связанные с потреблением возобновляемых ресурсов; применением услуг сбыта; и другими. На основе выделенных критериев в работе составлена таблица – матрица, в которой критерии для анализа расставлены по степени важности в разрезе показателей экологического, социального и экономического взаимодействия. Затем проанализированы тенденции развития внешней среды исследуемых аграрных организаций. Анализ среды, в свою очередь, позволяет выделить существенные взаимодействия предприятия со средой и выявить преимущества и риски. Для оценки взаимодействия предложена шкала измерений и процедура тестирования индикаторов. Такой подход является основой для реализации концепции устойчивого развития аграрной организации.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Стеблецова О.В.* Основы внедрения управленческого учета в организациях АПК / О.В. Стеблецова, Н.С. Гуляев // Вестник ФГОУ ВПО "Московский государственный агроинженерный университет имени В.П. Горячкина". Серия Экономика и организация производства в агропромышленном комплексе. 2009. № 8/2(39). С. 52-55. – 0,875 печ.л. (вклад автора – 0,44 печ.л.).

2. *Стеблецова О.В.* Учетная политика организации для целей управленческого учета по инновационно-инвестиционной деятельности в животноводстве / О.В. Стеблецова, Н.С. Гуляев // Вестник ОрелГАУ. 2009. № 2(17). С. 36-39. – 0,56 печ. л. (вклад автора – 0,28 печ.л.).

3. *Стеблецова О.В.* Обоснование учетной политики для управленческого учета / О.В. Стеблецова, Н.С. Гуляев // Управленческий учет. 2010. № 4. С. 35-43. – 0,625 печ.л. (вклад автора – 0,31 печ.л.).

4. *Стеблецова О.В.* Объекты учетной политики управленческого учета / О.В. Стеблецова, Н.С. Гуляев // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2010. № 12. С. 41-44. – 0,44 печ.л. (вклад автора – 0,22 печ.л.).

5. *Стеблецова О.В.* Квалификационная характеристика объектов учетной политики управленческого учета / О.В. Стеблецова, Н.С. Гуляев // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 19(184). С. 38-43. – 0,69 печ.л. (вклад автора – 0,34 печ.л.).

6. *Стеблецова О.В.* Взаимосвязь внутреннего контроля с современными моделями управленческого учета в аграрных организациях / О.В. Стеблецова // Вопросы экономики и права. 2011. № 9. С. 153-157. – 0,7 печ.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

7. *Стеблецова О.В.* Проблемы внутрихозяйственных отношений в интегрированных аграрных формированиях / О.В. Стеблецова // Сборник научных докладов аспирантов, соискателей и молодых ученых экономического факультета ОрелГАУ на научной конференции: "Модели хозяйственного развития АПК: проблемы, поиски, решения". Орел: Издательство ОрелГАУ, 2002. С. 147-153. – 0,44 печ.л.

8. *Стеблецова О.В.* Проблемы организации управленческого учета в сельском хозяйстве / О.В. Стеблецова // Сборник научных докладов аспирантов, соискателей и молодых ученых экономического факультета ОрелГАУ на научной конференции "Современное состояние и основные тенденции развития хозяйствующих субъектов аграрной сферы экономики России". Орел: Издательство ОрелГАУ, 2003. С. 133-137. – 0,25 печ.л.

9. *Стеблецова О.В.* Проблемы взаимосвязи систем финансового, управленческого и налогового учета / О.В. Стеблецова // Проблемы экономической динамики и роста в АПК: региональный аспект: Сборник докладов аспирантов, соискателей и молодых ученых экономического факультета ОрелГАУ на IV научно-практической конференции. Орел: издательство ОрелГАУ, 2004. С. 118-121. – 0,19 печ.л.

10. *Стеблецова О.В.* Взаимодействие бухгалтерского, управленческого и налогового учета / О.В. Стеблецова // Стабилизация экономического развития Российской Федерации: сборник материалов IV Международной научно-практической конференции. Пенза: РИО ПГСХА, 2005. С. 251-254. – 0,25 печ.л.

11. *Стеблецова О.В.* Совмещение бухгалтерского, управленческого и налогового учета в управленческой отчетности / О.В. Стеблецова // Экономический рост и тенденции развития АПК: теория и практика. Сборник научных докладов молодых ученых экономического факультета ОрелГАУ на V научно-практической конференции, посвященной 30-летию Орловского государственного аграрного университета. Орел: Издательство ОрелГАУ, 2005. С. 126-128. – 0,25 печ.л.

12. *Стеблецова О.В.* Система аналитических показателей в управленческом учете / О.В. Стеблецова // Развитие инновационных процессов в АПК: сборник материалов научно-практической конференции молодых ученых, посвященной 20-летию экономического факультета ОрелГАУ. Орел: Издательство ОрелГАУ, 2006. С. 183-185. – 0,19 печ.л.

13. *Стеблецова О.В.* Элементы бюджетного контроля в организациях / О.В. Стеблецова // Развитие АПК: проблемы реализации национальных проектов: Сборник материалов научно-практической конференции молодых ученых ОрелГАУ. Орел: Издательство ОрелГАУ, 2007. С. 147-152. – 0,38 печ.л.

14. *Стеблецова О.В.* Учетная политика для управленческого учета / О.В. Стеблецова // Совершенствование системы взаимодействия процессов форми-

рования учетно-аналитических и налоговых показателей деятельности предприятий АПК в условиях формирования глобальной высокоинтегрированной экономической системы: материалы Международной научно-практической конференции. Орел: ОрелГТУ, 2007. С. 123-129. – 0,5 печ.л.

16. *Стеблецова О.В.* Нормативное регулирование внутреннего контроля в системе управленческого учета / О.В. Стеблецова // Статистические исследования социально-экономических систем в условиях развития мирохозяйственных связей: Сборник материалов международной научно-практической конференции. Орел: ОрелГТУ, 2007. С. 267-280. – 1,13 печ.л.

17. *Стеблецова О.В.* Контрольные показатели отчетов центров ответственности / О.В. Стеблецова // Приоритетное развитие АПК – как фактор продовольственной безопасности России: Материалы научно-практической конференции молодых ученых. Орел: Издательство ОрелГАУ, 2008. С. 188-193. – 0,31 печ.л.

18. *Стеблецова О.В.* Отчеты центров ответственности: контрольные показатели / О.В. Стеблецова // Современное развитие экономических и правовых отношений. Образование и образовательная деятельность: материалы международной научно-практической конференции. г. Димитровград, Ульяновск: УлГТУ, 2008. С. 253-259. – 0,38 печ.л.

19. *Стеблецова О.В.* Критерии оценки деятельности центров ответственности / О.В. Стеблецова // Актуальные проблемы развития внешнеэкономических связей в условиях глобализации: Материалы II международной научно-практической конференции. Орел: ОрелГТУ, 2008. С. 247-254. – 0,68 печ.л.

20. *Стеблецова О.В.* Формирование информационных потоков в управленческом учете / О.В. Стеблецова // Проблемы и перспективы развития сельского хозяйства России: Сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции. Саратов: ИЦ "Наука", 2008. С. 238-240. – 0,19 печ.л.

21. *Стеблецова О.В.* Контроллинг инновационно-инвестиционной деятельности / О.В. Стеблецова // Статистические исследования социально-экономических систем в условиях развития мирохозяйственных связей: Сборник материалов II международной научно-практической конференции. Орел: ОрелГТУ, 2008. С. 299-312. – 1,13 печ.л.

22. *Стеблецова О.В.* Состояние и перспективы развития инновационно-инвестиционной деятельности в регионе / О.В. Стеблецова // Статистические исследования социально-экономических систем в условиях развития мирохозяйственных связей: Сборник материалов II международной научно-практической конференции. Орел: ОрелГТУ, 2008. С. 383-391. – 0,75 печ.л.

23. *Стеблецова О.В.* Основные этапы внедрения контроллинга на предприятиях / О.В. Стеблецова // Обеспечение устойчивого развития АПК в условиях глобального экономического кризиса: Материалы Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых. Орел: Издательство ОрелГАУ, 2009. С. 31-34. – 0,25 печ.л.

24. *Стеблецова О.В.* Отчеты центров ответственности: контрольные показатели / О.В. Стеблецова // Современное развитие экономических и правовых отношений. Образование и образовательная деятельность. Димитровград: ДИТУД УлГТУ, 2009. С. 299-305. – 0,38 печ.л.

25. *Стеблецова О.В.* Управленческий контроль, его функции, процедуры и контроль исполнения бюджетов / О.В. Стеблецова // Актуальные проблемы развития внешнеэкономических связей в условиях глобализации: Материалы III Международной научно-практической конференции. Орел: ОрелГТУ, 2009. С. 178-197. – 1,44 печ.л.

26. *Стеблецова О.В.* Взаимосвязь организационно-управленческой структуры и системы управленческого учета в интегрированных формированиях АПК Орловской области / О.В. Стеблецова // Статистические исследования социально-экономических систем в условиях развития мирохозяйственных связей: Сборник материалов III международной научно-практической конференции. Орел: ОрелГТУ, 2009. С. 177-191. – 1,37 печ.л.

27. *Стеблецова О.В.* О содержании терминов, используемых в характеристике интеграционных процессов в АПК Орловской области / О.В. Стеблецова // Статистические исследования социально-экономических систем в условиях развития мирохозяйственных связей: Сборник материалов III международной научно-практической конференции. Орел: ОрелГТУ, 2009. С. 271-281. – 1,38 печ.л.

28. *Стеблецова О.В.* История развития контроллинга / О.В. Стеблецова // Актуальные проблемы развития внешнеэкономических связей в условиях глобализации: Материалы IV Международной научно-практической конференции. Орел: ОрелГТУ, 2010. С. 102-112. – 1,0 печ.л.

29. *Стеблецова О.В.* Обзор основных концепций управленческого учета / О.В. Стеблецова // Актуальные проблемы развития внешнеэкономических связей в условиях глобализации: Материалы IV Международной научно-практической конференции. Орел: ОрелГТУ, 2010. С. 141-152. – 1,12 печ.л.

30. *Стеблецова О.В.* Место внутреннего управленческого контроля в системе управленческого учета / О.В. Стеблецова // Статистические исследования социально-экономических систем в условиях развития мирохозяйственных связей: Сборник материалов IV международной научно-практической конференции. Орел: ФГОУ ВПО "ГОСУНИВЕРСИТЕТ – УНПК", 2010. С. 73-89. – 1,56 печ.л.

31. *Стеблецова О.В.* Объекты учетной политики управленческого учета / О.В. Стеблецова // Статистические исследования социально-экономических систем в условиях развития мирохозяйственных связей: Сборник материалов IV международной научно-практической конференции. Орел: ФГОУ ВПО "ГОСУНИВЕРСИТЕТ – УНПК", 2010. С. 169-174. – 0,63 печ.л.

32. *Стеблецова О.В.* Система показателей контроля в управленческом учете / О.В. Стеблецова // Аграрная наука, творчество, рост: материалы Международной научно-практической конференции. Том 1. Секция "Перспективы развития учетно-аналитической работы в предприятиях различных отраслей экономики". Ставрополь: ООО "Альфа-Принт", 2011. С. 112-115. – 0,37 печ.л.

33. *Стеблецова О.В.* Необходимость разработки учетной политики для целей управленческого учета / О.В. Стеблецова, Н.Н. Кузина // Социально-экономические проблемы эффективного развития отраслей АПК: Материалы Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых. Орел: Издательство ОрелГАУ, 2011. С. 274-277. – 0,25 печ.л. (вклад автора – 0,12 печ.л.)

15 2

Автореферат

Подписано в печать 27.03.2012 г. Заказ № К1/1174. Тираж 100 экз.

Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64